

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CÂMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CLAUDILENE RODRIGUES DOS SANTOS

**EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS
MUNICÍPIOS DO ESTADO DE RONDÔNIA: UMA ANÁLISE SOB O
PRISMA DA CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE
PÚBLICA BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso

**Cacoal – RO
2016**

CLAUDILENE RODRIGUES DOS SANTOS

**EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS
MUNICÍPIOS DO ESTADO DE RONDÔNIA: UMA ANÁLISE SOB O
PRISMA DA CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE
PÚBLICA BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS**

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR – Câmpus Prof. Francisco Gonçalves Quiles como requisito parcial para Conclusão de Curso de Bacharel em Ciências Contábeis sob a orientação do Prof. Me. Valdinei Leones de Souza.

**Cacoal – RO
2016**

Santos, Claudilene Rodrigues dos.

S237e Evidenciação das demonstrações contábeis dos municípios do Estado de Rondônia: uma análise sob o prisma da convergência das normas de contabilidade pública brasileira às normas internacionais / Claudilene Rodrigues dos Santos–Cacoal/RO: UNIR, 2016.

37 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação).
Universidade Federal de Rondônia – Campus Francisco
Gonçalves Quiles.

Orientador: Prof. M.e Valdinei Leones de Souza.

1. Contabilidade pública. 2. Evidenciação. 3. MCASP. I.
Souza, Valdinei Leones de . II. Universidade Federal de
Rondônia – UNIR. III. Título.

CDU – 657:336.1

Catálogo na publicação: Leonel Gandi dos Santos – CRB11/753

CLAUDILENE RODRIGUES DOS SANTOS

**EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS DO
ESTADO DE RONDÔNIA: UMA ANÁLISE SOB O PRISMA DA CONVERGÊNCIA
DAS NORMAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA ÀS NORMAS
INTERNACIONAIS**

**Trabalho de conclusão de curso apresentado
à Fundação Universidade Federal de
Rondônia – UNIR – Câmpus Prof. Francisco
Gonçalves Quiles, como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

APROVADO emde.....de.....

Prof.^a Me. Ellen Cristina de Matos- Membro
(UNIR – Cacoal)

Prof. Me. Cleberson Eller Loose- Membro
(UNIR – Cacoal)

Prof. Me. Valdinei Leones de Souza - Orientador
(UNIR – Cacoal)

EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE RONDÔNIA: UMA ANÁLISE SOB O PRISMA DA CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

Claudilene Rodrigues dos Santos¹

RESUMO: O presente artigo diligenciou realizar um estudo sobre o processo de convergência das normas públicas brasileiras de acordo com os padrões internacionais. O objetivo geral da pesquisa consistiu-se em verificar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos municípios do Estado de Rondônia em consonância com a convergência. Esta pesquisa qualitativa, de objetivos exploratórios e descritivos e de procedimentos bibliográficos e documental, utilizou-se para verificar o nível de evidenciação uma métrica composta por 8 unidades e 51 categorias de análise. Quanto a amostra de pesquisa, foram considerados os municípios rondonienses que publicaram seus demonstrativos contábeis consolidados nos anos de 2013 e 2014, nos quais foram identificados 7 municípios no total. Desta forma, quanto ao nível de evidenciação, verificou-se que a pontuação mais alta obtida foi alcançada pelo município de Ji-Paraná em ambos os anos de pesquisa, que evidenciou 46 itens (90,19%); e de forma geral foi constatado um baixo nível de evidenciação pelos municípios no ano de 2013 – 19 pontos em média dos municípios, de 51 possíveis – e uma melhora para o ano de 2014, sendo caracterizada a maioria dos municípios com o nível médio ou alto – 31 pontos em média, de 51 possíveis.

Palavras – Chave: Contabilidade Pública. MCASP. Evidenciação.

1 INTRODUÇÃO

Cada país tem a sua forma própria de apresentar suas demonstrações contábeis, no entanto isso causa dificuldade aos leitores, fazendo com que eles conheçam e entendam várias formas contábeis que são apresentadas por outros países, essa característica própria de apresentação contábil causa incomparabilidade entre si (SILVA, 2012). No Brasil, as normas já estavam ultrapassadas em comparação ao contexto internacional, sendo que as últimas e mais impactantes alterações normativas contábeis antes do processo de convergência

¹ Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia - UNIR, Câmpus Professor Gonçalves Quiles, sob a orientação do Professor Mestre Valdinei Leones de Souza.

ocorreram há mais de meio século, em 1964 com a lei 4.320.

Assim, o processo de convergência das normas públicas brasileiras de acordo com os padrões internacionais iniciou-se de forma mais expressiva a partir de 2007. Já no final de 2008, a Portaria MF nº 184 atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional – STN a função de intensificar e ampliar as ações com vistas ao processo de convergência, a partir da elaboração de “normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Conta Nacional” (MENESES e PETER, 2011; RIBEIRO e BEZERRA, 2011).

Essas mudanças foram introduzidas no Brasil principalmente através da criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). No entanto, mais do que promover um estudo sobre as principais normativas envolvidas no processo de convergência, é relevante verificar se na prática, tais disposições estão sendo cumpridas pelas entidades públicas, e se de fato está ocorrendo o processo de convergência.

Diante deste contexto, esta pesquisa possui como objetivo principal verificar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos municípios do Estado de Rondônia, em consonância ao processo de convergência das normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Para isso, será necessário também estudar as principais mudanças ocorridas e analisar as demonstrações contábeis dos municípios do Estado de Rondônia.

Este trabalho possui relevância do ponto de vista acadêmico/teórico, prático e social. Quanto ao aspecto acadêmico o trabalho é importante por existir ainda relativamente poucos trabalhos sobre o assunto, o que pode contribuir com a sistematização do conhecimento quanto ao tema. Do ponto de vista prático, o trabalho é relevante por evidenciar possíveis falhas reais percebidas pelos municípios do Estado no atendimento da legislação. Também, o trabalho é importante do ponto de vista social por poder contribuir com a sociedade na disseminação das informações patrimoniais que são importantes para os usuários e que o Estado tem a obrigação de prestar.

Com isso, este trabalho é constituído por quatro seções principais, sendo inicialmente apresentados o referencial teórico que embasa a investigação, os procedimentos metodológicos que guiaram a pesquisa, a análise e discussão dos dados encontrados e por último as referências bibliográficas utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), a Ciência Contábil Aplicada ao Setor Público tem o intuito de registrar, expor e controlar os fatos contábeis relativos ao Patrimônio Público. O Manual ainda destaca que as informações que são geradas, são de extrema importância para uma prestação de contas que seja fidedigna com a realidade e que auxilie os gestores na tomada de decisão (BRASIL, 2012).

A Ciência Contábil Aplicada ao Setor Público deve considerar os princípios e as normas de contabilidade, encaminhando esses atos e fatos ao controle patrimonial e conseqüentemente deve gerar informações que sejam úteis. Desta forma, a contabilidade pública possui como objeto de estudo o patrimônio público, visto que o objetivo é gerar conhecimentos sobre os fatos alcançados, apresentando a natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Setor Público. Já quanto ao campo de aplicação, os órgãos e entidades da administração direta ou indiretamente, estão obrigados a cumprir a legislação, normas e procedimento que estão sendo aplicadas à Contabilidade do Setor Público (BEZERRA FILHO, 2014).

Conforme dispõe Ribeiro e Bizzera (2011), em 1922, com a edição do Código de Contabilidade Pública, foi dado início à normatização da contabilidade desta área no Brasil republicano. Segundo Barbosa (2013) ocorreram três grandes momentos históricos na contabilidade aplicada ao setor público, sendo a edição da Lei nº 4.320/1964, a publicação da Lei complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e o início do processo de convergência das normas internacionais, a partir de 2010.

De acordo com Souza e Gonçalves (2013), a criação da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, em substituição o decreto-lei nº 2.416/40, conduziu à elaboração inicial do controle do orçamento e balanços das entidades públicas, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal.

Esta Lei 4.320/1964 estabelece normas para elaboração e controle do orçamento e balanço da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A legislação ainda estabelece de que forma os Entes Federativos devem prever receitas e fixar despesas, proporcionando ênfase na política econômica financeira e nos programas de trabalho do governo, indicando os caminhos que devem ser seguidos para uma contabilidade. Ademais, Ribeiro e Bizzera (2011), destacam que no ano de 1967 foi publicado um Decreto-Lei nº 200, que objetivou fixar quais as diretrizes e quais os princípios que proporcionariam maior funcionalidade à administração pública nacional.

Segundo Soares e Scarpin (2010) em 1986, com as fortes pressões da época, que buscava-se um ajuste fiscal, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, e em 1987, o sistema Integrado de administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.

Já no início deste século, com o surgimento da Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000, tendo como título Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei n. 10.028 de 19 de outubro de 2000, foram estabelecidos quais seriam as penalidades administrativas e penais que os entes estatais e os gestores estariam expostos ao não cumprirem o que está descrito na legislação pública (CAPIBERIBE; MARTINS, 2011). Assim a LRF tem o objetivo de reforçar a obrigatoriedade do controle por parte das entidades públicas e gestores públicos, bem como ampliar a transparência nestas organizações com foco basilar no gasto público (RIBEIRO e BIZZERA, 2011).

A LRF na gestão pública trouxe uma nova visão para os gestores das esferas municipal, estadual e federal, e que, portanto, tem finalidade de constituir as normas financeiras com propósito de se controlar a gestão fiscal, evitando o gasto público “irresponsável”. Desta forma a LRF diligencia que existam ações de planejamento e transparência no processo, visto que o planejamento é a preparação do que se deseja executar no futuro e a transparência é necessária para que haja credibilidade no cumprimento das ações, garantindo assim a saúde financeira das instituições públicas (QUINTANA, 2011).

A LRF buscou estabelecer a exigência da ampla divulgação, citando, inclusive, a utilização dos meios eletrônicos de acesso público, a fim de garantir a transparência da gestão fiscal, com a publicação dos instrumentos que vão desde o planejamento à execução. Desta forma ampliou-se o rol de documentos que a contabilidade deve publicar a fim de evidenciar as informações contábeis e financeiras, proporcionando à sociedade maior transparência nas gestões públicas. Assim, para que haja o controle social é necessário ter acesso à informação, e isso só poderá acontecer se a gestão pública for transparente. Contudo, as informações devem ser disponibilizadas em tempo hábil, tempestiva, e de forma compreensível (BATISTA, 2003; RIBEIRO e BIZZERA, 2011).

Após a LRF, o destaque no orbe da normatização da contabilidade pública veio com o processo de convergência da contabilidade pública brasileira em consonância com as normas internacionais. Para isso, as normas internacionais emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) foram fundamentais para o estabelecimento das diretrizes no Brasil, a partir, principalmente, das ações desenvolvidas pelo CFC e o STN. Com isso, na figura 1 é concatenada e apresentada a evolução que a Contabilidade Pública Brasileira passou ao longo dos anos, pode ser observado que algumas dessas mudanças encontram-se em andamento,

pois os Entes Estatais estão em fase de adaptação e conhecimento das novas Normas e Legislação que entraram em vigor, para uma melhora na divulgação das informações.

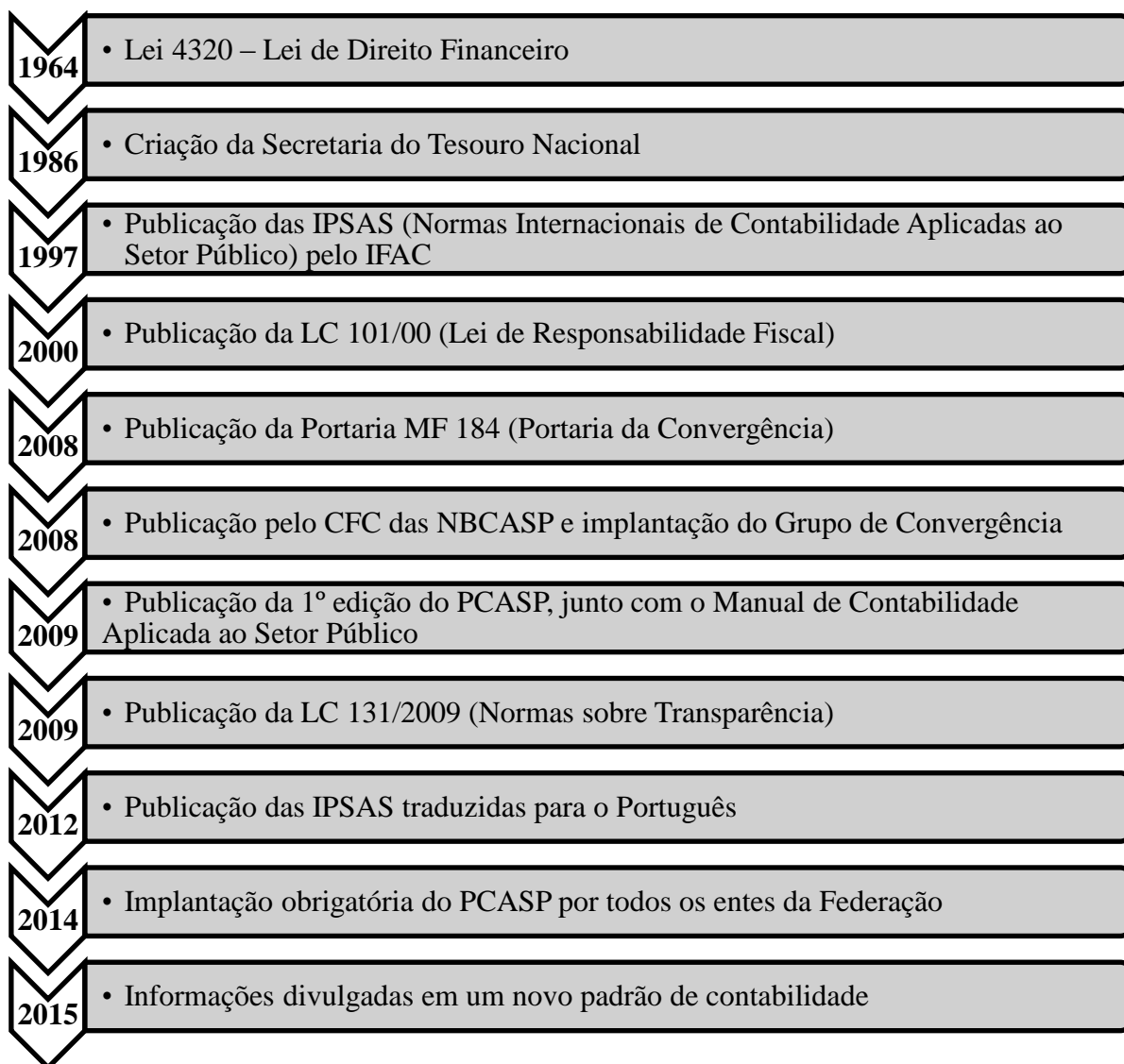


Figura 1: Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil.

Fonte: Nova Contabilidade E Gestão Fiscal - Modernização Da Gestão Pública(2013).

Assim, certo da relevância dos impactos e reflexos deste processo de convergência das normas, é relevante fazer uma imersão específica sobre este evento destacável por qual a contabilidade pública brasileira vivenciou e ainda está vivenciando nos dias atuais.

2.2 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

No Brasil, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade teve início na área privada, com as alterações da lei das Sociedades Anônimas (6.404/76), promovidas pelas leis 11.638/2007 e 11.941/2009.

De acordo com Meneses e Peter (2011) o processo de convergência das normas públicas brasileiras de acordo com os padrões internacionais teve seus primeiros passos a partir de 2007. Segundo o autor, além de reduzir as diferenças das práticas contábeis adotadas pelos entes da Federação, considerando entre estes a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, a convergência diligência melhora o nível de informação financeira e da gestão dos gastos públicos, possibilitando o controle do patrimônio público, seus ativos e passivos.

Essas mudanças foram introduzidas no Brasil através da criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCAP) por meio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), também pelo Governo Federal com a publicação da Portaria MF n. 184/2008 e o Decreto n. 6.976/2009 e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (BEZERRA FILHO, 2014).

A centralização da emissão de normas aplicadas à Contabilidade do setor público é mencionada no parágrafo 2º, artigo 50, da Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece a edição de normas gerais sobre as contas públicas sob a incumbência do órgão central do Sistema de Contabilidade da União. De acordo com a Lei nº 10.180/2001, disciplinada pelos Decretos nº 6.976/2009 e nº 7.482/2011, o órgão central de Contabilidade da União é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (MENESES, 2011, p. 57).

No final de 2008, a Portaria MF nº 184 atribuiu ao STN a relevante função de intensificar e ampliar as ações com vistas ao processo de convergência, a partir da elaboração de “normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Conta Nacional”. Essas determinações objetivaram a confecção de peças contábeis consolidadas que atendam aos padrões estabelecidos pelo CFC em consonância com os pronunciamentos da IFAC quanto à contabilidade pública (RIBEIRO e BEZERRA, 2011).

Também é pertinente mencionar a relevância da figura da IFAC (base central deste processo) na convergência da contabilidade pública, não apenas no Brasil, mais em todo o mundo:

A *International Federation of Accountants* (IFAC) é a organização global para a profissão contábil. Fundada em 1977, sua missão é servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir ao desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional dessas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem alto grau de relevância (NORMAS

INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO, 2010, p 8).

Assim para iniciar a fase de convergência era fundamental traduzir as *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS para o português, normas estas justamente elaboradas pela IFAC, conforme descrito no quadro 1. A tradução das IPSAS tornou-se uma das bases para o processo de convergência, mais não se confunde com ela (FEIJÓ, 2013).

<i>International Public Sector Accounting Standards</i>	
IPSAS1	Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS2	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IPSAS3	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
IPSAS4	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
IPSAS5	Custos de Empréstimos
IPSAS6	Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS7	Investimento em Coligada e em Controlada
IPSAS8	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)
IPSAS9	Receita de Transação com Contraprestação
IPSAS10	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária
IPSAS11	Contratos de Construção
IPSAS12	Estoques
IPSAS13	Operações de Arrendamento Mercantil
IPSAS14	Evento Subsequente
IPSAS16	Propriedade para Investimento
IPSAS17	Ativo Imobilizado
IPSAS18	Informações por Segmento
IPSAS19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS20	Divulgação sobre Partes Relacionadas
IPSAS21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
IPSAS22	Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS23	Receita de Transação sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS24	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS25	Benefícios a Empregados
IPSAS26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS28	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS30	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
IPSAS31	Ativo Intangível
IPSAS32	Contratos de concessão de Serviço: concedente

Figura 2: Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS)

Fonte: Adaptada de (Feijó, 2013).

O processo de convergência pública e privada tem o apoio do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que por meio da Resolução CFC 1.103, de 28 de setembro de 2007 criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil tendo como objetivo principal de desenvolver o processo de

convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) às normas internacionais, (SILVA, 2012).

Segundo Meneses e Peter (2011) no ano de 2008, foram emitidas, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), as dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), sendo facultativa no ano de 2009, e obrigatória a partir do ano 2010. Em dezembro de 2011, resultado também do trabalho do grupo assessor, o CFC publicou a NBC T 16.11, que trata do sistema de informação de custos do setor público (FEIJÓ, 2013). A elaboração destas normas contribuiu de fato e definitivamente com o processo de convergência, estabelecendo as diretrizes basilares que a contabilidade pública no Brasil deveria seguir.

Desta maneira, atualmente o conjunto completo das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), já exprimindo esta convergência, são evidenciadas no quadro 2, referenciando a Resolução e sua respectiva disposição central.

NBCASP	Criação	Disposição
NBC T 16.1	Resolução CFC 1128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	Resolução CFC 1129/08	Patrimônio e Sistemas contábeis
NBC T 16.3	Resolução CFC 1130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	Resolução CFC 1131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	Resolução CFC 1132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6	Resolução CFC 1133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	Resolução CFC 1134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	Resolução CFC 1135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	Resolução CFC 1136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	Resolução CFC 1137/08	Avaliação Mensuração Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	Resolução CFC 1366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Figura 3: Estrutura da NBC T 16

Fonte: Adaptado de (CFC, NBC T 16.1 ao 16.11, 2008).

Para atender as exigências impostas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) no ano de 2009, foi publicado 5 (cinco) Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) até o ano de 2010, o qual a partir do ano de 2012 tornou-se obrigatório para União, Estados e Distrito Federal (para os municípios tornou-se obrigatório a partir de 2013) a publicação das Demonstrações Contábeis conforme as novas normas (MENESES e PETER, 2011).

O processo de convergência das Normas de Contabilidade também estabelece o registro de todos os bens, direitos, obrigações e patrimônio da Entidade Pública, e que o reconhecimento das receitas e despesas sejam através do regime de competência, tendo como

principal objetivo a demonstração de todas as operações sobre a situação financeira e os resultados do exercício. No entanto é verificado que sem a utilização deste regime, vários ativos e passivos não são reconhecidos e nem mensurados (FEIJÓ, 2013).

Com a implantação do novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público, a contabilidade que antes tinha foco no orçamento dará mais ênfase no controle patrimonial e não somente orçamentário, resgatando a contabilidade como ciência e seu objeto de estudo o patrimônio público. Assim, foi verificado que no ano de 2008 as Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) já estabeleceram as mudanças para a contabilidade Pública no país, fazendo com que a contabilidade pública Brasileira estivesse em conformidade com os procedimentos que é utilizado no âmbito internacional (FEIJÓ, 2013).

2.3 CONVERGÊNCIA DAS CASP: PRINCIPAIS MUDANÇAS

As principais mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) foram o enfoque patrimonial, o regime de competência para o reconhecimento e mensuração dos fatos contábeis e elaboração de demonstrações que evidenciam o reconhecimento dos fatos e sua mensuração (MENESES e PETER, 2011). Todas estas alterações, em síntese, estão contempladas nas NBCASP (NBC T 16) emitidas pelo CFC, e posteriormente explorada e potencializada pelos atos do STN, principalmente com o estabelecimento dos MCASP. Esse processo de convergência está proporcionando estudos aprofundados sobre os princípios contábeis aplicados ao setor público. Também houve a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que alterou os anexos da Lei n. 4.320/1964 aprovando um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

2.3.1 Plano de Contas Unificado

A elaboração de um novo Plano de Contas ao Setor Público (PCASP) tornou-se obrigatório para os Municípios e para todos entes da federação no ano de 2014, para as publicações no ano de 2015. O novo plano de contas tem o objetivo de estabelecer normas de procedimentos para o registro das operações do setor público e permitir a consolidação das contas públicas nacionais, a partir da unificação das contas entre os Entes Federativos

(RIBEIRO e BIZERRA, 2011; MCASP, 2012; FEIJÓ, 2014; RIBEIRO, 2014; CARVALHO, 2015).

Segundo Arruda (2009) a partir da publicação da norma NBC T 16.5 foram criados critérios que auxiliam no registro dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público. Assim, o plano de contas antigo possuía 6 (seis) contas² e o novo Plano de Contas possui 8 (oito) classes de contas³ (CARVALHO, 2015).

2.3.2 Mudança do enfoque Orçamentário para o Patrimonial

Com o novo enfoque na contabilidade pública, que é o patrimônio público, a NBC T 16.1, estabelece os conceitos sobre o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e destacando que o Patrimônio Público é objeto principal de estudo da contabilidade pública. A NBC T 16.2 trouxe algumas novidades relativas ao patrimônio, destacando em relação ao controle patrimonial, a classificação contábil do ativo e sua divisão em circulante e não circulante (CFC, NBC T 16.1, 2008; BARBOSA, 2013).

Essa alteração para o enfoque patrimonial trouxe inúmeros benefícios para a contabilidade pública. A partir disso estão sendo registrados os bens, os direitos e as obrigações, ou seja, está ocorrendo o registro da real situação da entidade pública (MENESES, 2011).

2.3.3 Estabelecimento do Regime de Competência

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como em outros ramos da ciência contábil, obedece aos princípios da contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem independentemente do recebimento ou pagamento. O princípio da competência aplica-se integralmente ao setor público (DINIZ, 2014; FEIJÓ, 2013).

² Ativos; Passivos; Despesas; Receita; Resultado Diminutivo do Exercício; e Resultado Aumentativo do Exercício.

³ Ativo; Passivo; Patrimônio Líquido; Variações Patrimoniais Diminutivas; Variações Patrimoniais Aumentativas; Controles da Aprovação de Planejamento e Orçamento; Controles de Execução do Planejamento e Orçamento; Controles Devedores; e Controles Credores.

A NBCT 16.5, publicada pela Resolução CFC nº. 1.132/2008 que trata do registro contábil, traz expressamente a necessidade de as transações serem reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrem, e devem ser contabilizadas e reconhecidas pelos respectivos fatos geradores, independente do momento da execução orçamentária.

Diante do exposto, tem-se que a adoção do regime de competência integral proporcionará informação financeira mais abrangente e confiável do patrimônio público, as receitas e despesas serão alocadas segundo as metas de desempenho governamental (CRUVINEL; LIMA, 2011).

2.3.4 Aplicação da Depreciação, Amortização e Exaustão

A convergência das normas contábeis no setor público também trouxe a implementação de procedimentos que antes eram típicos apenas do setor privado, como amortização, exaustão, depreciação, reavaliação e provisão de férias e décimo terceiro (RIBEIRO e BIZERRA, 2011).

Segundo Arruda (2009) antes da NBC T 16.9 não havia obrigação de calcular e contabilizar a depreciação, amortização e exaustão de ativos. Isso somente era efetuado quando da alienação de um bem, sendo então obrigatória a instalação de uma comissão de avaliação para proceder a respectiva avaliação do bem, estabelecendo-se o teto mínimo para os lances (licitação – modalidade leilão). Com a implantação da NBC T 16.9 foram estabelecidos, além das definições pertinentes, critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão dos ativos tangíveis e intangíveis, de caráter obrigatório e mensal.

Assim, na NBC T 16.9 foram introduzidos os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Estes procedimentos devem ser abordados sob os seguintes aspectos: obrigatoriedade do seu reconhecimento; o valor das parcelas, que devem ser reconhecidas como variação passiva independente da execução orçamentária; e as circunstâncias que podem influenciar seu registro (CFC, NBC T 16.9, 2008).

Ribeiro e Bizerra (2011) estabelecem que o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual, devendo ser revisado a cada final de exercício.

O relatório mensal de bens (RMB) deverá levar em consideração, para apurar o valor líquido contábil, as reavaliações, ajustes a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão. Para fins de cálculo da depreciação, amortização ou exaustão, deve ser considerada a data em que o bem estiver disponível para o uso ou a data a partir da qual ocorreu seu último ajuste, reavaliação ou ajuste a valor recuperável, que ocasionou a adoção de um novo período de depreciação, amortização ou exaustão (MCASP, 2012).

2.3.5 Instituição de Novas Demonstrações e Avaliações de Ativos e Passivos

Na NBC T 16.10 são estabelecidos os critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Destaca-se que ao tratar da avaliação do ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, e traz uma grande inovação, ao propor a contabilização dos bens de uso comum, tais como praças e rodovias (CFC, NBC T 16.10, 2008).

Segundo Carvalho (2015) entende-se que a elaboração dos demonstrativos contábeis possui dupla finalidade, que é atender a legislação, em especial à Lei n 4.320/1964, e atender ao princípio constitucional da publicação dos atos públicos. Assim, possui como objetivo principal a evidenciação de todos os atos e fatos que envolvem receitas, despesas, bens, direitos e obrigações de uma forma quantitativa e qualitativa e prestando informação da utilização de todos os recursos financeiros que a entidade possui para a sociedade em geral.

Segundo a MASCP (2012) as demonstrações contábeis que são utilizadas pelo Setor Público, têm como intuito evidenciar e consolidar as informações do Setor Público, fazendo assim com que os conceitos e os procedimentos aplicados sejam o mesmo para todos os Entes Federativos.

Na NBC T 16.6 estabelece-se as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades, sendo estas: o balanço patrimonial, balanço orçamentário, balanço financeiro, demonstração das variações patrimoniais, demonstração de fluxo de caixa, a demonstração do resultado econômico (sendo excluída pela Resolução CFC n° 1.437/2013), e a demonstração das mutações do patrimônio líquido e notas explicativas (incluídas pela Resolução CFC n° 1.437/2013) (CFC, NBC T 16.6, 2008).

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	MUDANÇAS OCORRIDAS
Balanço Patrimonial	Tem sua estrutura modificada, deixando as contas de serem agrupadas em financeiro e não financeiro, real e compensado. As contas passam a ser agrupadas em circulante e não circulante.
Balanço Orçamentário	Passa a ter a previsão da receita e a fixação das despesas demonstradas com o montante inicial e o atualizado, a fim de que os créditos adicionais possam ser evidenciados. A execução da despesa passa a ser demonstrada em todas as suas fases: despesas empenhadas, liquidadas e pagas.
Balanço Financeiro	A receita deixa de ser demonstrada por categoria econômica, e a despesa por função ou grupo, e passam a ser demonstradas por destinação de recursos.
Demonstração Das Variações Patrimoniais	As variações deixarão de ser evidenciadas como decorrentes da execução orçamentária ou independentes da execução orçamentária, sendo agrupadas em variações patrimoniais aumentativas e variações patrimoniais diminutivas, agora, no momento da competência.
Demonstração De Fluxo De Caixa	Deverá ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidencia as movimentações ocorridas nos grupos de operações, investimentos e financiamentos.
Demonstração Das Mutações Do Patrimônio Líquido	Demonstra a movimentação ocorrida nos itens do patrimônio líquido. São obrigadas à sua elaboração as empresas estatais dependentes e os entes responsáveis pela sua incorporação na consolidação das contas.
Notas Explicativas	Têm finalidade de apresentar informações que não foram claramente evidenciadas nas demonstrações contábeis.

Figura 4: Mudanças das demonstrações contábeis

Fonte: Adaptada (CFC, NBC T 16.6, 2008).

Assim, as demonstrações contábeis previstas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público devem ser divulgadas da seguinte forma: Demonstrações Contábeis Consolidadas devem compor a Prestação de Contas Anual de Governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente; Demonstrações Contábeis não consolidadas devem compor a tomada ou prestação de contas anuais dos administradores públicos (MCASP, 2012).

2.3.6 Outros Aspectos da NBCT 16

Alguns outros aspectos da NBCT 16 merecem destaque, a exemplo da NBC T 16.2, que estabelece que o sistema contábil do setor público está estruturado nos seguintes subsistemas de informação, conforme Figura 5:

Subsistemas	Finalidade
Orçamentário	Registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;

Continua (...)

Continuação.

Patrimonial	Registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
Custos	Registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
Compensação	Registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Figura 5: Subsistemas Contábeis

Fonte: Adaptada (CFC, NBC T 16.2, 2008).

O estabelecimento das bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso no PPA – Plano Plurianual, LDO – Lei das Diretrizes Orçamentárias e a LOA – Lei Orçamentária Anual são verificados na composição da NBCT 16.3. Essa norma estabelece que as diferenças relevantes entre as metas programadas e as realizadas deverão ser evidenciadas por meio de notas explicativas e que na avaliação da execução dos planos devem ser evidenciadas as eventuais restrições e seus impactos, uma medida que busca aumentar a transparência relativa à execução orçamentária (CFC, NBC T 16.3, 2008).

Já a NBC T 16.4 conceitua transações no setor público como fatos que produzem alterações quantitativas ou qualitativas no patrimônio da entidade e devem ser registradas conforme os princípios contábeis. Devem ser classificadas de acordo com os reflexos que ocasionam, se afetam ou não no patrimônio (CFC, NBC T 16.4, 2008).

A NBC T 16.7 traz os conceitos, abrangências e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis, que tem o intuito de reforçar a necessidade de consolidar as contas públicas. A norma define que os ajustes decorrentes da consolidação devem ser feitos em registros auxiliares. As demonstrações devem ser levantadas na mesma data, sendo admitida defasagem de até três meses entre elas, argumentadas em notas explicativas (CFC, NBC T 16.7, 2008).

Por fim a NBC T 16.11 estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) (CFC, NBC T 16.11, 2008).

3 METODOLOGIA

Para a construção de uma pesquisa científica, é essencial a escolha de uma metodologia adequada, ou seja, o caminho mais coerente que se pretende trilhar para se obter as finalidades propostas no estudo. A partir disto, é possível obter a maior proximidade possível da realidade estudada.

Mediante a característica deste estudo, a pesquisa classificou-se como exploratória e descritiva e de abordagem qualitativa. Quanto ao procedimento de pesquisa empregado no trabalho, esta foi classificada como pesquisas bibliográfica e documental. Assim, para realização desta pesquisa foram investigados livros, artigos e teses sobre o assunto especificamente quanto a pesquisa documental, esta foi necessária para estudo dos dispositivos normativos do processo de convergência e especialmente quanto à análise dos relatórios/demonstrativos contábeis dos municípios do estado de Rondônia.

Como unidade de estudo, foram considerados todos os municípios do Estado de Rondônia que possuíam Demonstrações Contábeis Consolidadas publicadas em seus portais eletrônicos, ou ao menos que fossem identificados/encontrados em tais portais.

Com isso, foi investigado junto aos portais de transparência de todos os municípios do Estado de Rondônia dentre os períodos do dia 20 de maio de 2016 à 12 de junho de 2016. Foram identificados 14 (quatorze) municípios que publicam as suas prestações de contas anuais. Dentre as prestações de contas encontradas nos 14 (quatorze) municípios de Rondônia, em 7 (sete) desses municípios as demonstrações contábeis encontradas não são consolidadas, em apenas 7 (sete) municípios foi realizada a análise de pesquisa.

Foi utilizado no processo de coleta de dados, com algumas pequenas adequações, o instrumento denominado “Métrica Para Evidenciação e Coleta de Dados do Nível de Evidenciação das Demonstrações Contábeis”, confeccionado e utilizado para a análise de Anelise Florencio Meneses em sua dissertação de mestrado, conforme apresentado no “Apêndice A”. Neste instrumento, são descritos os conteúdos basilares que os demonstrativos contábeis das entidades públicas devem (ou deveriam) atender, e contempla obviamente os elementos trazidos pelo processo de convergência estabelecido pelo CFC e pelo STN.

Para apuração do nível de evidenciação, foi utilizada na análise de conteúdo. Além disso, para adequação quantitativa fora também observado o nível de evidenciação definidas na métrica, sendo atribuída pontuação 1 (um) ou 0 (zero) para os itens analisados do instrumento – quando atendido o quesito receberá (1) um ponto, e caso contrário 0 (zero).

Por fim, para estabelecimento do nível, o autor determinou três classificações: alto, médio, baixo. Com isso, os municípios que atenderam dentre nenhum até 1/3 dos itens de

evidenciação estabelecidos na métrica foram classificados como nível de evidência “baixo”; e se constaram dentre 1/3 a 2/3 se enquadraram como nível “médio”; e quando foram mais de 2/3 dos itens encontrados foram classificados com “alto” nível de evidência sob o prisma do processo de convergência as normas internacionais.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Com o intuito de verificar o nível de evidência das demonstrações contábeis dos municípios do Estado de Rondônia de acordo com o processo de convergência das normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, será apresentada, na sequência, a seção contendo os resultados e suas discussões, segregados no acesso e na análise das demonstrações contábeis municípios do Estado de Rondônia.

4.1 Acesso às prestações de contas dos municípios do Estado de Rondônia

Para coleta de dados da pesquisa, foram investigados, junto aos portais de todos os municípios do estado de Rondônia, as respectivas publicações das Demonstrações Contábeis. Com isso, foram encontrados 14 (quatorze) municípios que publicam as suas prestações de contas anuais. Desta forma, é possível verificar na figura 6, os endereços eletrônicos oficiais dos Municípios pesquisados, a situação encontrada, os anos das divulgações das prestações de contas anuais, e qual o nível de facilidade de acesso a estas.

Microrregião	Municípios	Situação	Publicações Prestações de Contas		Site	Acesso
			2013	2014		
Porto Velho	Buritis	Consolidados	Não	Sim	http://buritis.ro.gov.br/	N.A., FÁCIL
	Porto Velho	Consolidados	Sim	Sim	http://www.portovelho.ro.gov.br/cacoal	DIFÍCIL
	Nova Mamoré	Não Consolidados	Sim	Sim	http://www.novamamore.ro.gov.br/	N.A., MÉDIO

Continua (...)

Continuação.

Guajará-Mirim	São Francisco do Guajará	Não Consolidados	Não	Sim	http://www.saofrancisco.ro.gov.br/	FÁCIL
Vilhena	Pimenta Bueno	Consolidados	Não	Sim	http://www.pimentabueno.ro.gov.br/	N.A., MÉDIO
	Parecis	Não Consolidados	Sim	Não	http://www.parecis.ro.gov.br/	FÁCIL
Ji-Paraná	Ji-Paraná	Consolidados	Sim	Sim	http://www.ji-parana.ro.gov.br/layout2013/index.php	DIFÍCIL
Colorado do Oeste	Corumbiara	Consolidados	Sim	Sim	http://www.corumbiara.ro.gov.br/	MÉDIO, N.A.
	Cerejeiras	Consolidados	Não	Sim	http://www.cerejeiras.ro.gov.br/	FÁCIL
	Cabixi	Consolidados	Sim	Sim	http://www.cabixi.ro.gov.br/	FÁCIL, N.A.
Cacoal	Santa Luzia d'Oeste	Não Consolidados	Sim	Não	http://www.santaluzia.ro.gov.br/	N.A., DIFÍCIL
Ariquemes	Monte Negro	Não Consolidados	Sim	Não	http://www.montenegro.ro.gov.br/	MÉDIO, N.A.
	Ariquemes	Não Consolidados	Sim	Não	http://ariquemes.ro.gov.br/pma-portal/public/	MÉDIO, N.A.
Alvorada d'Oeste	Alvorada d'Oeste	Não Consolidados	Não	Sim	http://www.alvoradadooeste.ro.gov.br/	N.A., DIFÍCIL

Figura 6: Acesso as publicação das demonstrações contábeis dos municípios de Rondônia
 Fonte: Dados de Pesquisa (2016).

De acordo com a figura 6, no tocante ao nível de facilidade ao acesso das demonstrações contábeis nos endereços eletrônicos analisados, foram classificados os níveis de Fácil, Médio, Difícil e o Não se Aplica (N.A.) para o acessos dessas informações nos portais de transparência. Entre os municípios que foram encontradas as demonstrações contábeis 5 (cinco) deles foram classificados de fácil acesso, 4 (quatro) de difícil acesso e 9 (nove) que não se aplica. O Município de Buritis no ano de 2013 não se aplicou as demonstrações contábeis em seus portais de transparência, mas no ano seguinte foi encontrado e considerado de fácil acesso.

Considerando todos os municípios estudados, observou-se que, cinco municípios no ano 2013, e quatro municípios no ano de 2014, não publicaram as prestações de contas em seus endereços eletrônicos, sendo recorrentes as datas de coletas de dados da pesquisa.

Meneses (2011), quando investigou os estados brasileiros, constatou os seguintes níveis de acesso “Fácil”: 32,14%, “Médio”: 25%, “Difícil”: 32,14% e “Não se aplica (N.A.)”: 10,71%. A autora destacou ainda, que alguns estados da sua pesquisa no ano de 2010, obtiveram nível de facilidade de acesso “Não se aplica (N.A.)”, em virtude da não

apresentação da prestação de contas neste exercício. E assim ressaltando, que as prestações de contas anuais não são de fácil acesso aos usuários, sendo necessária maior fiscalização e cobrança mais intensiva.

Dentre as prestações de contas encontradas nos 14 (quatorze) municípios de Rondônia, mencionados anteriormente no quadro 5, em 7 (sete) desses municípios as demonstrações contábeis encontradas não são consolidadas. Conforme estabelecido no MCASP (2012) as demonstrações contábeis devem ser apresentadas da seguinte forma: as demonstrações Consolidadas devem compor a Prestação de Contas Anual de Governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente; e as demonstrações contábeis não consolidadas devem compor a tomada ou prestação de contas anuais dos administradores públicos.

De acordo com o Manual de Acesso a Informação dos Estados e Municípios (2013) a transparência e o acesso às informações públicas se tornou um direito cidadão e um dever da Administração Pública, que assim possibilita uma participação ativa da sociedade nas ações governamentais e, conseqüentemente, traz inúmeros benefícios, tais como: prevenção da corrupção, respeito aos direitos fundamentais, fortalecimento da democracia, melhoria da gestão pública, melhoria do processo decisório.

Assim, é de primordial importância a disposição nos portais eletrônicos – que é um recurso contemporâneo – a prestação das informações contábeis para auxiliar no processo de controle social. Com isso, conforme constatado na investigação, percebe-se um baixo grau de apresentação das demonstrações nos municípios do Estado de Rondônia.

Conseqüentemente, com base na metodologia utilizada e descrita na presente pesquisa, as prestações de contas dos municípios estudados foram analisadas qualitativamente, com o propósito de auxiliar na detecção do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos mesmos.

4.2 Informações evidenciadas nas prestações de contas dos municípios de Rondônia: análise qualitativa

Antes de se discutir especificamente cada município, destaca-se o fato de não terem sido realizadas as análises das prestações de contas dos municípios de Alvorada do Oeste, Ariquemes, Monte Negro, Nova Mármora, Parecis, Santa Luzia do Oeste, São Francisco do

Guaporé pelo fato das demonstrações contábeis encontradas não serem consolidadas nos períodos de 2013 e 2014.

a)Município de Buritis: o Município de Buritis, nos exercícios em análise, apresenta baixa implementação das orientações do CFC e da STN, as quais não foram mencionadas nas prestações de contas analisadas. Quanto aos aspectos gerais das demonstrações contábeis, no município de Buritis não apresentou a autoridade e o contador responsáveis pelas demonstrações contábeis, e somente demonstrou valores correspondentes ao período anterior para o Balanço Patrimonial. Cabe salientar que não foram divulgadas a DFC e a DMPL, nem utilizadas notas explicativas em suas publicações.

b)Município de Cabixi: no município de Cabixi, as alterações ocorridas na contabilidade aplicada ao setor público também não foram mencionadas nas prestações de contas dos exercícios analisados. Novamente, observou-se que não foram evidenciadas informações acerca da autoridade e do contador responsável pelas demonstrações contábeis. O município analisado divulgou a DFC, e as notas explicativas às demonstrações contábeis dos anos de 2013 e 2014, mas não divulgou a DMPL. Também não apresentou no Balanço Patrimonial as contas de depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável.

c) Município de Cerejeiras: o município de Cerejeiras, somente divulgou a prestação de contas referente ao exercício de 2014, impossibilitando, assim, a análise das demonstrações contábeis do exercício de 2013. As demonstrações contábeis do exercício de 2014, com exceção da DFC, apresentaram as identificações do contador responsável, com o respectivo registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), atendendo a item especificado pela norma do CFC. Observou-se que o município fez uso das notas explicativas em todos os demonstrativos publicados. Outro ponto observado refere-se à falta de divulgação da DMPL, e também das contas de depreciação, amortização, exaustão e de redução ao valor recuperável.

d)Município de Corumbiara: no Município de Corumbiara, constatou-se nos exercícios analisados, que no ano de 2013, foi publicado apenas o Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, e fazendo uso das Notas explicativas nas mesmas. Cabe ressaltar que não foram evidenciadas informações acerca da autoridade e do contador responsável pelas demonstrações contábeis em ambos os anos pesquisados, em nenhum dos demonstrativos publicados encontrados. Observou-se que as demonstrações contábeis, relativa ao exercício de 2014, no entanto, com exceção da DFC e demonstração das mutações do patrimônio líquido, estão melhor estruturada de forma que facilitar a visualização dos

dados, quando comparada ao exercício de 2013, sendo utilizada maior quantidade de demonstrativos e notas explicativas.

e)Município de Ji-Paraná: Na análise das prestações de contas do município de Ji-Paraná observou-se, nos exercícios de 2013 e 2014, a utilização de notas explicativas e outros demonstrativos como quadros de “Ativos Circulantes – Adiantamentos concedidos a pessoal” e “Alterações do imobilizado” que auxiliam no melhor entendimento das demonstrações contábeis. Além disso, foi divulgada a DFC, demonstrativo facultativo para exercício de 2013 e 2014 e apenas obrigatório no exercício de 2015, conforme MCASP – Demonstrações Contábeis.

f)Município de Pimenta Bueno: mesmo com a utilização de gráficos e tabelas para subsidiar as análises dos dados nas demonstrações contábeis, o Município de Pimenta Bueno, com exceção das demonstrações das Variações Patrimoniais, não apresentou demonstrações consolidadas, mas sim para a Administração Direta e Indireta. Tampouco foi divulgada a prestação de contas referente ao exercício de 2013, sendo impossibilitada a realização das análises necessárias.

g)Município de Porto Velho: no Município de Porto Velho, verificou-se o reconhecimento, em ambos os anos analisados, a depreciação dos bens na contabilidade. São também apresentados quadros e tabelas que orientam as análises dos usuários, bem como outros demonstrativos. Ressalta-se que a DFC, só foi encontrada no ano de 2014, e a DMPL não sendo divulgada em ambos os anos dos exercícios analisados. Além disso, o município de Porto Velho demonstra, nas prestações de contas, sumário com as especificações destacados nestas, bem como relatórios, gráficos, tabelas e análises contábeis e financeiros para auxiliar os usuários.

Foi observado que apenas 3 (três) dos municípios da pesquisa publicaram em seus Balanços Patrimoniais as contas de depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável. No entanto, de acordo com NBC T 16.6, essas contas se tornaram obrigatórias para o setor público, em consequência da convergência das Normas Brasileiras de contabilidade aplicada ao Setor Público.

Quanto aos aspectos gerais das demonstrações contábeis, ocorreu a não apresentação da autoridade e o contador responsável pelas demonstrações contábeis, em alguns dos municípios, e segundo a MCASP é obrigatória a publicação destes itens nas demonstrações contábeis.

4.3 Nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos municípios do estado de Rondônia e respectiva evolução

Baseada na metodologia aplicada, são demonstrados no Quadro 6 os somatórios das pontuações atribuídas (escala de 0 a 51 pontos) a cada município que publicaram (ou foram identificadas) as demonstrações contábeis do período.

MICRORREGIÃO	MUNICÍPIOS	NOTAS DE EVIDENCIAÇÃO				
		2014(1)	POSIÇÃO 2014	2013(2)	POSIÇÃO 2013	VARIAÇÃO (1)- (2)
Porto Velho	Buritis	28	5°	0	5°	28
	Porto Velho	46	2°	43	2°	3
	Nova Mamoré	0	9°	0	9°	0
Guajará-Mirim	São Francisco do Guaporé	0	8°	0	6°	0
Vilhena	Pimenta Bueno	6	7°	0	8°	6
	Parecis	0	13°	0	7°	0
Ji-Paraná	Ji-Paraná	46	1°	46	1°	0
Colorado do Oeste	Corumbiara	35	4°	11	4°	24
	Cerejeiras	40	3°	0	10°	40
	Cabixi	16	6°	35	3°	-19
Cacoal	Santa Luzia d'Oeste	0	10°	0	14°	0
Ariquemes	Monte Negro	0	11°	0	12°	0
	Ariquemes	0	12°	0	13°	0
Alvorada d'Oeste	Alvorada d'Oeste	0	14°	0	11°	0

Figura 7: Nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação Brasileira

Fonte: Dados de Pesquisa (2016).

Cabe informar que as notas 0 (zero), obtidas pelos Municípios de Alvorada do Oeste, Ariquemes, Monte Negro, Nova Mármore, Parecis, Santa Luzia do Oeste, São Francisco do Guaporé, nos exercícios em análise, se dá em virtude de apresentarem dados não consolidados, conforme exposto no Quadro 6.

Observa-se, no quadro 6 que no exercício de 2013, as maiores pontuações foram alcançadas pelos Municípios de Ji-Paraná (46), Porto Velho (43), Cabixi (35), ocorrendo o mesmo comportamento no exercício de 2014, com exceção de Cabixi, que ficou em 6° lugar

(16), do Município de Cerejeiras, o qual alcançou a 3º posição (40), e do Município de Corumbiara, que alcançou a 4ª posição (35), em 2014.

No tocante às pontuações de evidenciação do Município de Corumbiara, observa-se, no exercício de 2014, um acréscimo de 31,42%, quando comparado a 2013. Este aumento decorreu, principalmente, das publicações do Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, e um aumento da evidenciação de notas explicativa às demonstrações contábeis, que não teria ocorrido no ano de 2013.

O aumento da pontuação do Município de Porto Velho no exercício de 2014 (46), quando comparada a 2013 (43), que resulta da publicação da DFC, e também a apresentação de notas explicativas na mesma. Já a situação constatada nas pontuações de divulgação das demonstrações contábeis no Município de Cabixi, foi verificada uma diminuição de 45,71% da pontuação obtida em 2013 (35), se comparada a 2014 (16). Este resultado foi devido a não publicação do Balanço Orçamentário e Balanço Patrimonial, e assim obtendo-se a maior variação negativa do nível de evidenciação.

Já acerca das maiores variações positivas do nível de evidenciação, mencionam-se as situações dos Municípios de Cerejeiras, Buritis, Corumbiara e Pimenta Bueno que obtiveram, em 2014, notas 40, 28, 24 e 6, respectivamente. Porém em 2013 por não divulgarem a prestação de contas do exercício, obtiveram nota 0, com exceção do Município de Corumbiara, que teve a publicação do exercício de 2013, mas ocorreu um aumento na pontuação 31,42%, de um ano para o outro.

Por fim, também através do quadro 6, é possível apurar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos municípios do Estado de Rondônia, de acordo com o processo de convergência das normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conforme Tabela 2:

Tabela 1 – Nível de Evidenciação das Demonstrações Contábeis

	Quantitativo 2014		Quantitativo 2013	
	Absoluto	Percentual	Absoluto	Percentual
Alto	4	57,14	3	42,86
Médio	1	14,28	0	0,00
Baixo	2	28,58	4	57,14

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Desta maneira, conforme observado na tabela 1, nota-se que em 2013 a maioria dos municípios analisados possuíam um baixo nível de evidenciação de acordo com o processo de convergência, sendo que pontuação média geral foi de 19 (dezenove) pontos. Este resultado é

igual ao obtido por Meneses (2011) quando investigou o nível de evidenciação das demonstrações contábeis da União e Unidades Federativas Brasileiras, que apontou em média nos anos de 2009 e 2010 um atendimento médio de 19 (37%) das 51 categorias analisados.

No entanto neste estudo, já no ano seguinte de 2014, houve uma melhora no nível, sendo que praticamente 3/4 dos municípios analisados possuiu um médio ou alto nível de evidenciação em consonância do processo de convergência e sendo que pontuação média geral subiu para 31 (trinta e um) pontos.

4.4 Itens evidenciados pelos municípios do estado de Rondônia

De acordo à observância dos itens de evidenciação pelos municípios do estado de Rondônia, com base na métrica da pesquisa, segue a Tabela 2, na qual são expostos o quantitativo e o percentual de divulgação desses itens.

Tabela 2 – Itens de Evidenciação nos municípios do Estado de Rondônia

UNIDADES DE ANÁLISE	CATEGORIAS	2014		2013	
		QUANT.	%	QUANT.	%
Aspectos gerais das Demonstrações Contábeis	Apresenta a identificação: – Da entidade do setor público;	7	100	4	57,14
	– Da autoridade responsável;	4	57,14	2	28,57
	– Do contabilista.	4	57,14	2	28,57
	Demonstra valores correspondentes ao período anterior.	7	100	4	57,14
Balanco Orçamentário	Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: – Previsão Inicial;	5	71,42	3	42,85
	– Previsão Atualizada;	5	71,42	3	42,85
	– Receitas Realizadas;	5	71,42	3	42,85
	– Saldo.	5	71,42	3	42,85
	As Receitas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de espécie.	5	71,42	3	42,85
	Faz menção ao saldo de exercícios anteriores, utilizado para a abertura de créditos adicionais.	5	71,42	3	42,85
Balanco Orçamentário	Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: – Dotação Inicial;	5	71,42	3	42,85
	– Dotação Atualizada;	5	71,42	3	42,85
	– Despesas Empenhadas;	5	71,42	3	42,85
	– Despesas Liquidadas;	5	71,42	3	42,85
	– Despesas Pagas;	5	71,42	3	42,85
	– Saldo da Dotação.	5	71,42	3	42,85

	As Despesas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de grupo de natureza da despesa.	5	71,42	3	42,85
	As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas, segregando aquelas relacionadas com o refinanciamento ou amortização da dívida.	5	71,42	3	42,85
	Apresenta os anexos de execução dos restos a pagar processados e não processados.	5	71,42	3	42,85
	Faz uso de: – Notas explicativas;	4	57,14	3	42,85
	– Outros demonstrativos.	2	28,57	2	28,57
Balanco Financeiro	As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas por destinação dos recursos.	5	71,42	3	42,85
	São evidenciados: – As transferências financeiras recebidas e concedidas;	5	71,42	3	42,85
	– Os recebimentos e pagamentos extra orçamentários;	5	71,42	3	42,85
	– Os saldos em espécie do exercício anterior e seguinte.	5	71,42	3	42,85
	Faz uso de: – Notas explicativas;	4	57,14	3	42,85
	– Outros demonstrativos.	2	28,57	2	28,57
Balanco Patrimonial	Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas.	0	0	0	0
	Não utiliza contas genéricas, tais como “outras” contas a receber, a pagar.	6	85,71	4	57,14
	As transações efetuadas com terceiros são evidenciadas de forma segregada.	0	0	0	0
	No Patrimônio Líquido, é demonstrado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.	6	85,71	4	57,14
	Apresenta contas redutoras no ativo, tais como depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável.	3	42,85	2	28,57
	Apresenta o Patrimônio Líquido, conforme determina o MCASP.	6	85,71	4	57,14
	Segrega os ativos e passivos em financeiro e permanente.	6	85,71	4	57,14
	Evidencia os saldos referentes às contas de compensação.	2	28,57	2	28,57
	É evidenciado o demonstrativo de superávit/déficit financeiro, apurado no Balanco Patrimonial.	5	71,42	4	57,14
	Faz uso de: - Notas explicativas;	4	57,14	3	42,85
	– Outros demonstrativos.	2	28,57	2	28,57
Demonstração das Variações Patrimoniais	Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas.	7	100	4	57,14
	Discrimina as outras variações patrimoniais.	7	100	4	57,14
	Faz uso de: – Notas explicativas;	5	71,42	4	57,14

	– Outros demonstrativos.	2	28,57	2	28,57
Demonstração de Fluxo de Caixa	Apresenta este demonstrativo.	4	57,14	1	14,28
	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.	4	57,14	1	14,28
	Faz uso de notas explicativas.	4	57,14	1	14,28
Demonstração Das Mutações Do Patrimônio Líquido	Apresenta este demonstrativo.	0	0	0	0
	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.	0	0	0	0
	Faz uso de notas explicativas.	0	0	0	0
Notas Explicativas	Inclui os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis;	5	71,42	3	42,85
	Divulga demais informações, tais como patrimoniais, orçamentárias, econômicas, financeiras, legais, físicas, sociais e de desempenho; e	5	71,42	3	42,85
	Apresenta outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.	5	71,42	4	57,14

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Da análise da Tabela 2, verifica-se que os itens: “Apresentam a identificação: - da entidade do setor público”; “Demonstra valores correspondentes ao período anterior.”; “No Patrimônio Líquido, é demonstrado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores”; “Apresenta o Patrimônio Líquido, conforme determina o MCASP”; “Segrega os ativos e passivos em financeiro e permanente”; “Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas”; “Discrimina as outras variações patrimoniais”, foram divulgados por 4 (57,14%) municípios de Rondônia, em 2013, tornando-se os itens mais evidenciados no exercício. Se comparar com o ano seguinte, os itens evidenciados já citados acima também foram os que ocorreram um maior aumento – até 42% no ano de 2014.

O exposto acima pode ser explicado, pela necessidade que há de vincular os dados das demonstrações contábeis a determinado município, por isso o alto índice de evidenciação do item “Apresentam a identificação: da entidade do setor público” em ambos anos de pesquisa. Entretanto constatou-se que no ano de 2013, o Balanço Orçamentário do município de Cabixi não destacou o município, autoridade responsável e o contabilista, só fez menção da data e do nome do demonstrativo.

Referente aos itens do Balanço Patrimonial: “Não utiliza contas genéricas, tais como “outras” contas a receber, a pagar”; “No Patrimônio Líquido, é demonstrado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores”; “Apresenta o Patrimônio Líquido, conforme determina o MCASP”; “Segrega os ativos e passivos em financeiro e permanente”, destaca-se a significativa evidenciação destes itens pelos municípios que pode ser justificada pelas exigências de acordo com a MCASP (2012).

Também verificou-se que nos itens “Balanço Patrimonial – Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas”, e “As transações efetuadas com terceiros são evidenciadas de forma segregada” não foram divulgados em 2013 e 2014 por nenhum dos municípios de Rondônia da pesquisa.

Na divulgação do item “Demonstração das Variações Patrimoniais – Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas”, constatou-se, nas análises realizadas, que os municípios de Rondônia fazem a evidenciação deste demonstrativo, baseado no modelo sintético que se encontra na MCASP, que está de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP).

Em relação à Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido salienta-se que nenhum dos municípios da amostra de pesquisa divulgou esse demonstrativo, e assim impossibilitando de realização da análise. Carvalho (2012) destaca que a implantação do novo plano de conta deveria ser realizado integralmente até final de 2015, sendo introduzidas novas demonstrações contábeis, como demonstração fluxo de caixa, demonstração da mutação do patrimônio líquido, que passou ser obrigatório para o exercício de 2015. No entanto, desde então seria conveniente os municípios já terem elaborado o demonstrativo, que mesmo não obrigatório à época, é de suma importância para tomada de decisão.

Acerca dos itens mais evidenciados pelos municípios do estado de Rondônia, conforme apuração em cada unidade de análise (considerando os demonstrativos não consolidados, contudo com pontuação nula para os conteúdos das demonstrações), expõe-se a Figura 8.

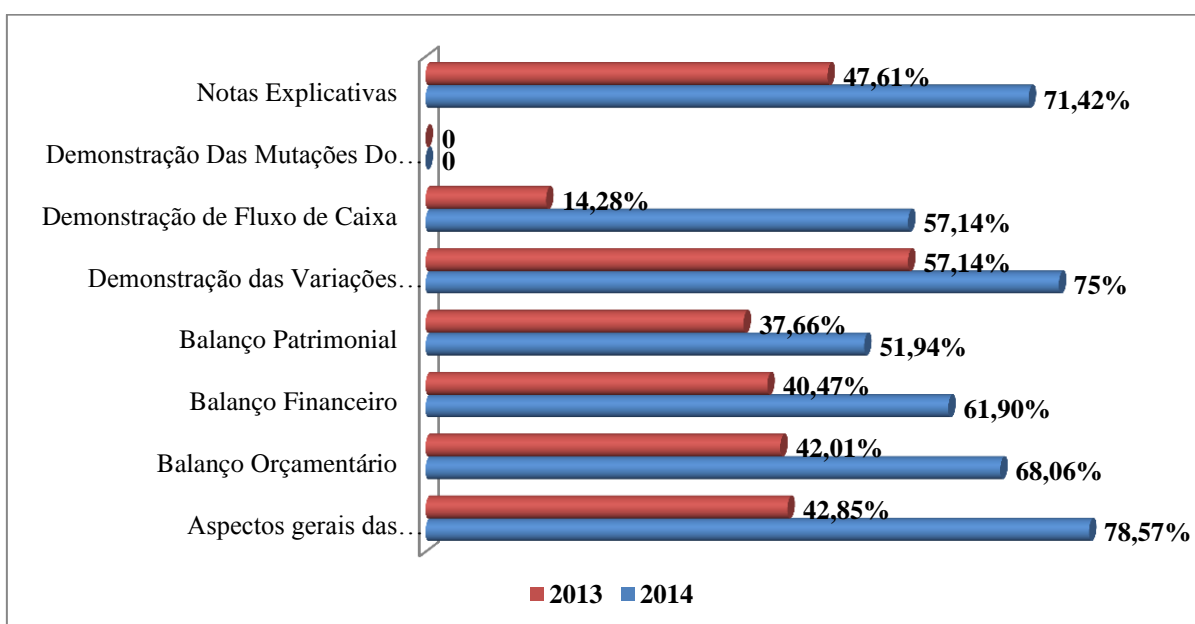


Figura 8: Nível evidenciação, por unidade de análise
Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Ao observar a Figura 8, verifica-se que a unidade de análise que obteve o maior percentual de evidenciação, nos exercícios analisados, foi os aspectos gerais das Demonstrações Contábeis, ou seja, 78,57 % e 42,85 % dos itens que compõem esta unidade foram evidenciados pelos municípios de Rondônia, nos exercícios de 2013 e 2014. Na unidade de análise Demonstração dos Fluxos de Caixa, notou-se que este demonstrativo foi evidenciado somente pelos Municípios de Cerejeiras, Porto Velho, Cabixi do exercício de 2014, e Ji-Paraná em ambos os exercícios. Foi observado também que nenhum dos municípios analisados publicou em seus portais de transparência a demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Quanto à unidade de análise do Balanço Patrimonial, notou-se que todos os municípios evidenciaram os ativos e passivos, segregados em financeiro e permanente, e de acordo com o artigo 105, da Lei nº 4.320/64. É necessário para que se faça a elaboração do demonstrativo superávit/déficit financeiro, item que compõe o balanço patrimonial. Mas também foi observado que somente os municípios de Porto Velho e Ji-Paraná evidenciaram os saldos referentes às contas de compensação nos dois exercícios de análise.

Vale enfatizar que o item “contas redutoras no ativo” da unidade de análise do Balanço Patrimonial, observou-se que 2 (dois) municípios, em 2013, e 3 (três) municípios, em 2014, evidenciaram contas de depreciação no Balanço Patrimonial, e segundo a NBC T 16.9 com sua implantação foram estabelecidos, além das definições pertinentes, critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão dos ativos tangíveis e intangíveis, mas também se tornou de caráter obrigatório e mensal.

Notou-se ainda, a situação da unidade de análise notas explicativas, principalmente pela média divulgação em um ano e a alta no exercício seguinte. Dos 7 (sete) municípios analisados que apresentaram as prestações de contas, 71% no ano de 2014 e 57% no exercício anterior demonstraram informações em notas explicativas.

Diante do exposto, notou-se na pesquisa que a evidenciação no setor público demonstra um crescimento regular, com um nível alto de evidenciação das prestações de contas dos municípios de Rondônia, mensurada por meio de métrica formulada com base nas orientações de divulgação do CFC e da STN. Por outro lado, foi observado que os itens da métrica de pesquisa, mesmo a sua existência sendo obrigatória desde a Lei nº 4.320/64,

verificou-se que alguns dos municípios não publicaram esses demonstrativos, os municípios de Corumbiara e Pimenta Bueno são exemplo disso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de convergência das normas públicas brasileiras de acordo com os padrões internacionais teve seus primeiros passos a partir de 2007. No final de 2008, a Portaria MF nº 184 atribuiu ao STN a relevante função de intensificar e ampliar as ações com vistas ao processo de convergência a partir da elaboração de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e o Plano de Conta Nacional.

Cabe destacar que essas mudanças foram introduzidas no Brasil através da criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), sendo as principais mudanças propostas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), a alteração para o enfoque patrimonial, o regime de competência para o reconhecimento e mensuração dos fatos contábeis e elaboração de novas demonstrações que evidenciam o reconhecimento dos fatos e sua mensuração (BEZERRA FILHO, 2014; MENESES e PETER, 2011).

Quanto ao objetivo geral da pesquisa, de analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos municípios do Estado de Rondônia em consonância ao processo de convergência das normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, este foi atingido. Assim, por meio da análise das prestações de contas dos municípios de Rondônia que possuíam demonstrativos consolidados, constatou-se que em 2013 o nível da maioria dos municípios – 4 entre os 7 – foi caracterizado como baixo. No entanto houve uma melhora significativa para o ano de 2014, onde a grande maioria dos municípios apresentaram um nível médio ou alto – 71,42%.

Ademais, vale destacar que verificou-se que a pontuação mais alta obtida foi pelo município de Ji-Paraná em ambos os anos de pesquisa, que evidenciou 46 (90,19%) itens; em 2013 as maiores pontuações foram alcançadas pelos Municípios de Ji-Paraná (46), Porto Velho (43), Cabixi (35), ocorrendo o mesmo comportamento, no exercício de 2014, com exceção de Cabixi, que ficou em 6º lugar (16), e do Município de Cerejeiras, o qual alcançou a 3º posição (40), e do Município de Corumbiara, que alcançou a 4ª posição (35), em 2014.

Diante do exposto, conclui-se que a evidenciação no setor público demonstra um crescimento regular, com um nível médio para alto de evidenciação das prestações de contas dos municípios de Rondônia para o ano de 2014. Notou-se que a maioria dos municípios evidenciou acima de 31 (60,7%) de 51 das categorias da métrica utilizada na pesquisa. Isso pode ser explicado, que de acordo com Meneses e Peter (2011) no ano de 2013 tornou-se obrigatória para os Municípios, as alterações promovidas na Contabilidade aplicada ao setor público. Por outro lado há de se destacar a quantidade de municípios que de alguma maneira não foram observados corretamente as publicações (não existia, incompleta, sites inoperantes, etc.) suas prestações de conta em seus portais de transparência, dos 52 municípios existentes no estado, apenas 14 (27,45%) publicam as demonstrações contábeis no site do município, e destas somente 7 (13,72%) dos municípios publicaram suas demonstrações consolidadas.

Com isso, sugere-se que seja realizada uma maior conscientização e fiscalização junto aos municípios/gestores públicos, para que se façam as publicações das demonstrações contábeis corretamente e com transparência. Além disso, torna-se necessário a sensibilização da população para que se utilizem destas informações contábeis para promover uma maior fiscalização, exercendo assim o controle social.

Como maior limitação do trabalho, teve o baixo número de demonstrações contábeis publicadas pelos municípios. Isto reduziu a relevância da apresentação dos dados quantitativos da investigação, embora não o tenha limitado. Por fim, sugere-se, para pesquisas futuras, que seja promovida análise destas demonstrações dos anos de 2015 e 2016, para assim confirmar ou refutar a crescente evolução do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos municípios do Estado de Rondônia, de acordo com o processo de convergência das normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

6 REFERENCIAS

ARRUDA, Leonardo Garcia Pais de. **As Alterações Geradas Pela Aprovação Das Normas Brasileiras De Contabilidade Para O Setor Público Nbc T 16**. 7º Simpósio de Ensino de Graduação. 2009. Disponível em <<http://www.unimep.br/phpg/mostraacademica/anais/7mostra/4/290.pdf>> Acessado: 26 nov. 2016.

BATISTA, Marcio Rewter F. **Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF 101/2000** Como Ferramenta para uma Administração Transparente. 2003. 46f. Monografia (conclusão de

curso) – Instituto Avançado de Ensino Superior da Bahia, Faculdade São Francisco de Barreiras-FASB.

BARBOSA, Diogo Duarte. **Manual de Controle Patrimonial nas Entidades Públicas**. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público** / Ministério da Fazenda, Secretária do Tesouro Nacional. 5. Ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2012.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2014.

CAPIBERIBE, Zélia Inácio Mendonça. MARTINS, Mario de Souza. **Considerações Sobre as Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e os Principais Impactos**. 2011. Disponível em <<http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/Artigo%20Zelia.pdf>> Acessado: 26 nov. 2016.

CRUVINEL, Daniel Pereira. LIMA, Diana Vaz de. **Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Brasília, v. 5. 2011. Disponível em <[file:///C:/Users/Claudia/Downloads/185-1639-1-PB%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Claudia/Downloads/185-1639-1-PB%20(2).pdf)> Acessado: 26 nov. 2016.

CARVALHO, Deusvaldo. CERCCATO, Marcio. **Manual completo de contabilidade pública: teoria descomplicada**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.130, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.131, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.132, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.134, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 nov. 2011.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças:** na contabilidade aplicada ao setor público. 1. ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique. RIBEIRO, Carlos Eduardo. **Entendendo o plano de contas aplicado ao setor público.** 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2014.

MENESES, Anelise Florencio de. **Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade aplicadas ao setor público.** Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2011, p 57.

MENESES, Anelise Florencio de. PETER, Maria da Gloria Arriais. **Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade aplicadas ao setor público.** Fortaleza, 2011.

Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. ed. 2010, p 8. Disponível <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf> acessado em: 10 dez. 2015.

Nova Contabilidade E Gestão Fiscal - Modernização Da Gestão Pública. 2013. Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/382517/COR_CARTILHA_Nova_Co ntabilidade.pdf/fbae5718-a047-40d6-8f67-4db03a03ae29](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/382517/COR_CARTILHA_Nova_Co%20ntabilidade.pdf/fbae5718-a047-40d6-8f67-4db03a03ae29)> Acessado: 26 nov. 2016.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. **Contabilidade Pública:** de acordo com as normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. 1. ed. São Paulo: editora Altas, 2011.

SILVA, Valmir Leôncio. **A nova contabilidade aplicada ao setor público:** uma abordagem pratica. São Paulo: Atlas, p.63- 64, 2012.

SOARES, Maurélio. SCARPIN, Jorge Eduardo. **A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta.** Revista Catarinense Da Ciência Contábil– CRCSC, Florianópolis, ago./nov. 2010. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42>>. Acessado em 28 jan. 2016.

SOUZA, Daiane de. GANÇALVES, Uildaque. **Os impactos das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público brasileiro.** Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, 2013. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/artigo/os-impactos-das-normas-internacionais-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-brasileiro>>. Acessado em: 31 jan. 2016.

RIBEIRO, Cíntia de Melo Albuquerque. BIZERRA, André Luiz Villagelim. **Convergência contábil na administração pública federal: o caso das instituições federais de ensino do estado do rio de janeiro.** Pensar Contábil, Rio de Janeiro, CRCRJ Conselho Regional de Contabilidade do RJ, set/dez. 2011. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/1193/1129>>. Acessado em: 31 jan. 2016.

APÊNDICE A - Critério para delimitação da métrica para análise do nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos municípios de Rondônia.

UNIDADES DE ANÁLISE	FONTES	CATEGORIAS
Aspectos gerais das Demonstrações Contábeis	NBC T 16.6	Apresenta a identificação: - Da entidade do setor público; - Da autoridade responsável; - Do contabilista. Demonstra valores correspondentes ao período anterior.
Balanço Orçamentário	MCASP – Demonstração Contábeis	Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: - Previsão Inicial; - Previsão Atualizada; - Receitas Realizadas; - Saldo. As Receitas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de espécie. Faz menção ao saldo de exercício anteriores, utilizado para a abertura de créditos adicionais.
Balanço Orçamentário	MCASP – Demonstração Contábeis	Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: - Dotação Inicial; - Dotação Atualizada; - Despesas Empenhadas; - Despesas Liquidadas; - Despesas Pagas; - Saldo da Dotação. As Despesas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de grupo de natureza da despesa. As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas, segregando aquelas relacionadas com o refinanciamento ou amortização da dívida. Apresenta os anexos de execução dos restos a pagar processados e não processados.
	NBC T 16.3	Faz uso de: - Notas explicativas; - Outros demonstrativos.
Balanço Financeiro	MCASP – Demonstração Contábeis	As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas por destinação dos recursos. São evidenciados: - As transferências financeiras recebidas e concedidas; - Os recebimentos e pagamentos extra orçamentários; - Os saldos em espécie do exercício anterior e seguinte.
	NBC T 16.3	Faz uso de: - Notas explicativas; - Outros demonstrativos.
Balanço Patrimonial	MCASP - Demonstrações Contábeis; NBC T 16.2, 16.6	Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas. Não utiliza contas genéricas, tais como “outras” contas a receber, a pagar.
	NBC T 16.4	As transações efetuadas com terceiros são evidenciadas de forma segregada.
	NBC T 16.6; MCASP - Procedimentos Contábeis	No Patrimônio Líquido, é demonstrado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.
		Apresenta contas redutoras no ativo, tais como depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável.

	MCASP - Demonstrações Contábeis	Apresenta o Patrimônio Líquido, conforme determina o MCASP.
		Segrega os ativos e passivos em financeiro e permanente.
		Evidencia os saldos referentes às contas de compensação.
		É evidenciado o demonstrativo de superávit/déficit financeiro, apurado no Balanço Patrimonial.
	NBC T 16.3	Faz uso de: - Notas explicativas; - Outros demonstrativos.
Demonstração das Variações Patrimoniais	MCASP - Demonstrações Contábeis; NBC T 16.4, 16.6	Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas.
		Discrimina as outras variações patrimoniais.
	NBC T 16.3	Faz uso de: - Notas explicativas; - Outros demonstrativos.
Demonstração de Fluxo de Caixa	NBC T 16.6	Apresenta este demonstrativo.
	MCASP - Demonstrações Contábeis	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.
	NBC T 16.3	Faz uso de notas explicativas.
Demonstração Das Mutações Do Patrimônio Líquido	NBC T 16.6	Apresenta este demonstrativo.
	MCASP - Demonstrações Contábeis	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.
	NBC T 16.3	Faz uso de notas explicativas.
Notas Explicativas	NBC T 16.6	-inclui os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis;
		- Divulga demais informações, tais como patrimoniais, orçamentárias, econômicas, financeiras, legais, físicas, sociais e de desempenho; e
		- Apresenta outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

Fonte: Adaptado de Meneses (2011).